

# EDJ 2016/6326

TSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 5ª, S 26-1-2016, nº 46/2016, rec. 998/2013  
Pte: Zarzalejos Burguillo, José Ignacio

## ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO .....	2
FUNDAMENTOS DE DERECHO .....	2
FALLO .....	9

## FICHA TÉCNICA

### Legislación

Cita Ley 37/2011 de 10 octubre 2011. Medidas de agilización procesal  
Cita art.191.4.a de RD 1065/2007 de 27 julio 2007. Reglamento general de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria  
Cita RDLeg. 4/2004 de 5 marzo 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades  
Cita art.15, art.23.1, art.32.2, art.150 de Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria  
Cita Ley 46/2002 de 18 diciembre 2002. Reforma parcial del IRPF y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes  
Cita art.248 de LO 6/1985 de 1 julio 1985. Poder Judicial  
Cita art.31.1 de CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española  
Cita art.114 de Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria  
Cita art.1255 de RD de 24 julio 1889. Código Civil

### Jurisprudencia

Cita STC Pleno de 17 febrero 2000 (J2000/1019)  
Cita STC Pleno de 14 julio 1994 (J1994/10562)

## Versión de texto vigente Texto actualmente vigente

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1, Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2013/0018857

Procedimiento Ordinario 998/2013

Demandante: ASUNTOS Y CUESTIONES VARIAS S.L.

PROCURADOR D. /Dña. ANTONIO RAFAEL RODRIGUEZ MUÑOZ

Demandado: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. Ministerio de Economía y Hacienda

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

S E N T E N C I A 46

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dª María Rosario Ormosa Fernández

En la villa de Madrid, a veintiséis de enero de dos mil dieciséis.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 998/2013, interpuesto por la entidad ASUNTOS Y CUESTIONES VARIAS, S.L., representada por el Procurador D. Antonio Rafael Rodríguez Muñoz, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 25 de junio de 2013, que desestimó la reclamación núm. NUM000 deducida contra liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

## ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida, interesando, con carácter subsidiario, que se realice una nueva valoración de la operación vinculada y se rectifique el cálculo de los intereses de demora.

SEGUNDO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

TERCERO.- No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba quedaron conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 19 de enero de 2016, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 25 de junio de 2013, que desestimó la reclamación deducida por la entidad actora contra liquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006, por importe de 254.462,89 euros a devolver.

SEGUNDO.- La resolución recurrida trae causa de la liquidación que deriva del acta de disconformidad A02- NUM001, incoada el 21 de enero de 2011 por la Inspección de los Tributos a la entidad actora en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006, en la que, en esencia, se hace constar lo siguiente:

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 13 de enero de 2010 y su alcance ha sido de carácter general.

En el cómputo del plazo de doce meses de duración de las actuaciones inspectoras, establecido en el art. 150 de la LGT, no se deben computar 119 días, tal y como establece el apartado 2 del art. 104 de la misma Ley.

Durante los periodos objeto de comprobación, el obligado tributario estuvo dado de alta en el epígrafe 9.654 del IAE, empresas de espectáculos.

Con anterioridad al inicio de las actuaciones, el obligado tributario había presentado declaraciones-liquidaciones por los periodos comprobados, con los siguientes resultados: 29.720,75 euros a ingresar (ejercicio 2005) y 49.454,09 euros a ingresar (ejercicio 2006).

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han puesto de manifiesto los hechos siguientes:

Según las cuentas anuales presentadas (se adjuntan al expediente) su actividad principal fue de organización de espectáculos. Como se detallará más abajo en este acta los únicos ingresos obtenidos por la entidad obligada (aparte de unos pequeños ingresos que no provienen de dicha actividad económica por importe de 1.218,02 euros en 2005 y de 0,04 euros en 2006) se corresponden con prestaciones de servicios consistentes en la participación de D. Jacobo en programas de televisión, campañas de publicidad, distintas galas, etc.

D. Jacobo es administrador único y socio de la entidad durante los años 2005 y 2006, con una participación del 99,93% en el capital. El resto de las participaciones de la sociedad durante esos años, es decir, el 0,07% pertenecen a D. Romeo.

En las operaciones efectuadas entre la sociedad y el socio procede practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas por concurrir los requisitos establecidos en el art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Definición de la operación vinculada

En los ejercicios 2005 y 2006 la sociedad Asuntos y Cuestiones Varias S.L. obtuvo ingresos de explotación (IVA excluido) por importe de 475.976,43 euros y 605.356,44 euros respectivamente, todos ellos relacionados con actividades cuyo contenido esencial era la intervención en programas y eventos de D. Jacobo.

Por los servicios prestados, las retribuciones satisfechas en los citados ejercicios por la mencionada entidad a favor de D. Jacobo fueron las siguientes:

- Año 2005: 60.096.700 euros de retribución dineraria íntegra.
- Año 2006: 64.572.700 euros de retribución dineraria íntegra.

#### Requisitos subjetivos

Las personas intervinientes en la operación descrita están vinculadas entre sí en el sentido del art. 16.2.a) y b) del RDL 4/2004 porque D. Jacobo es administrador único y socio de la entidad durante los años 2005 y 2006.

#### Requisitos objetivos

La operación objeto de valoración son los trabajos realizados por D. Jacobo para la empresa Asuntos y Cuestiones Varias S.L.

Los servicios facturados se corresponden con servicios prestados por dicha sociedad, que en todos los casos requerían la intervención de D. Jacobo, ya fuese en programas de televisión o en otro tipo de eventos.

A juicio de la Inspección, el precio de la operación vinculada pactado entre las partes, D. Jacobo y Asuntos y Cuestiones Varias S.L., no se ajusta al valor normal de mercado, ya que los ingresos percibidos de terceros por esa entidad con motivo de las intervenciones de D. Jacobo, los cuales han sido pactados entre partes independientes, son notablemente superiores a los que aquélla retribuye al Sr. Jacobo.

En el presente caso se produce una menor tributación, ya que la retribución

satisfecha a D. Jacobo por la entidad Asuntos y Cuestiones Varias S.L. resulta inferior de forma sustantiva a la normal de mercado, lo que da lugar a una menor tributación en el IRPF correspondiente al Sr. Jacobo, que no se compensa con la mayor cuota tributaria que resultaría del ajuste en el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a Asuntos y Cuestiones Varias S.L.

Se considera como valor normal de mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

A los efectos de su determinación, hay que comparar las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o

entidades independientes que pudieran ser equiparables. Para ello se realizó un análisis de comparabilidad sobre la base de las siguientes circunstancias:

- Características específicas de la prestación del servicio. Estamos ante una prestación de servicios de carácter personalísimo. Los contratos que la sociedad realiza con terceros están condicionados a que sea la persona física socio de la sociedad la que necesariamente preste el servicio, de forma tal que las cualidades personales de la persona física son esenciales para la prestación del servicio.

- Funciones asumidas por las partes. La función esencial de la prestación del servicio la asume la persona física. La mayoría de los riesgos recaen sobre la persona física y los activos empleados son en esencia sus cualidades como artista o profesional.

- Términos contractuales. Los terceros contratan con la sociedad un servicio determinado siempre y cuando se realice con una persona en concreto. La

persona física involucrada es la razón de ser de la contratación. Las condiciones de la contratación y, muy en particular, la valoración de la contraprestación económica correspondiente, depende de la persona que lo realice. En definitiva, de las propias condiciones contractuales se desprende el carácter personalísimo de la prestación.

- Características del mercado. Es un mercado donde la contratación se realiza atendiendo a las características personales de la persona involucrada en la prestación del servicio.

En consecuencia, el método que se estima más adecuado es el método del precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación, método previsto en el citado art. 16.3.a) del RDL 4/2004.

#### Cálculo del valor normal de mercado

##### Ejercicio 2005

En el ejercicio 2005, el importe de los ingresos obtenidos por la sociedad de sus clientes, por los servicios prestados por Jacobo, asciende a 475.976.753 euros, sin IVA.

Sobre la base de dicho importe y teniendo en cuenta el criterio adoptado por la Inspección para la aplicación del método para practicar la valoración por el valor normal de mercado, habría que efectuar las correcciones oportunas para obtener la equivalencia, teniendo en cuenta, en concreto, el importe de los gastos

relacionados con la actividad en que ha incurrido dicha sociedad, que realiza una serie de pagos relacionados con la actividad que deben sustraerse de los ingresos que dicha sociedad obtiene de sus clientes, para que las circunstancias que se prestan en los servicios de Jacobo a la sociedad sean equiparables.

El importe de los gastos relacionados con la actividad de la sociedad Asuntos y Cuestiones Varias S.L., asciende a 91.856.784 euros en el año 2005.

Por tanto, la diferencia entre los ingresos y los gastos por la prestación de servicios efectuada por el Sr. Jacobo a la sociedad asciende a 384.119.769 euros.

#### Ejercicio 2006

El importe de los ingresos obtenidos en el ejercicio 2006 por la sociedad de sus clientes, por los servicios prestados por D. Jacobo, asciende a 605.356.744 euros, sin IVA.

El importe de los gastos relacionados con la actividad asciende en el año 2006 a 140.067.772 euros.

Y la diferencia entre los ingresos y los gastos asciende a 465.288.772 euros en el año 2006.

Partiendo del método que se ha tenido en cuenta para determinar el valor normal de mercado de la prestación de servicios realizada por el Sr. Jacobo a favor de la sociedad, procede realizar un ajuste ya que aunque el servicio que presta D. Jacobo a la sociedad es idéntico al que presta dicha entidad a sus clientes, las circunstancias en que el Sr. Jacobo presta el servicio a la sociedad no son equiparables al 100% a las circunstancias en que dicha sociedad presta el servicio a terceros.

Esto es debido a que Asuntos y Cuestiones Varias S.L. realiza una serie de pagos relacionados con la actividad que deben sustraerse de los ingresos que dicha entidad obtiene de sus clientes, para que las circunstancias en que se prestan los servicios de D. Jacobo a la sociedad sean equiparables.

Asuntos y Cuestiones Varias S.L. es una sociedad que únicamente emite facturas, efectúa la correspondiente gestión de cobro de las mismas y realiza pagos. Una parte importante de dichos pagos se corresponden con gastos de los que no se ha acreditado que estén relacionados con el ejercicio de la actividad de dicha sociedad, tal y como se refleja en la propuesta de regularización contenida en la presente acta. Se trata, por tanto, de una sociedad creada por D. Jacobo que no añade ningún margen, ni aporta valor añadido alguno a la actividad realizada por el Sr. Jacobo, no asumiendo ningún riesgo ni aportando ningún activo propio relevante.

La sociedad cuenta con un número de empleados suficiente para llevar a cabo una actividad económica, pero todos los servicios que presta dicha sociedad consisten únicamente en la participación del empleado D. Jacobo en programas de televisión y espectáculos, por lo tanto, la empresa no tendría la capacidad para prestar la totalidad de los servicios que realiza sin contar con la presencia del Sr. Jacobo entre sus empleados, que es la persona con la que se considera que existe una operación vinculada. Hay que señalar que en los contratos firmados por la sociedad con los distintos programas, se compromete a poner a disposición de éstas la participación de D. Jacobo como presentador de los programas y espectáculos.

En definitiva, el procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada llevado a cabo en el seno de estas actuaciones ha determinado un valor

de mercado distinto del valor convenido por las partes. Siendo esto así, procede regularizar la situación tributaria del obligado tributario como consecuencia de dicha corrección valorativa.

#### Gastos no deducibles

La Inspección considera que la sociedad no ha acreditado la relación con el ejercicio de la actividad de gastos por importe total de 8.151.766 euros en el año 2005 y por importe de 4.543.756 euros en el año 2006.

#### Ajuste bilateral y regularización en el IRPF 2005-2006

Teniendo en cuenta la valoración efectuada y en aplicación de lo dispuesto en el art. 16 del TRLIS, en virtud del cual la Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de las personas o entidades vinculadas, en la misma fecha se incoa acta de disconformidad a D. Jacobo por el IRPF, ejercicio 2005 y 2006, a los efectos de realizar la correspondiente corrección.

Por todo ello, mediante acuerdo de fecha 21 de febrero de 2011 la Jefa de la Oficina Técnica de Inspección practicó liquidación por importe total a devolver de 254.462.789 euros (237.700.702 euros de cuota y 16.762.787 euros de intereses de demora).

Las cuotas a devolver de cada uno de los ejercicios ascienden a 104.838.723 euros (año 2005) y a 132.861.779 euros (año 2006).

**TERCERO.-** La entidad actora solicita en la demanda la anulación de la resolución recurrida y, subsidiariamente, que se realice una nueva valoración de la operación vinculada y se rectifique el cálculo de los intereses de demora.

Alega en apoyo de tales pretensiones, en síntesis, que la Inspección imputa al socio persona física el resultado obtenido por la sociedad como si ésta no existiera e ignorando la excepción que a partir del 1 de enero de 2003 introdujo la Ley 46/2002 a la aplicación de la regla de operaciones vinculadas, de modo que la operación entre el Sr. Jacobo y la sociedad actora está bien valorada por tener la entidad medios personales y materiales para el desarrollo de las actividades, supuesto en el que se entiende que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor de mercado, lo que supone que no son aplicables las reglas de valoración de las operaciones vinculadas aunque la valoración real de mercado de dichos servicios sea diferente a los precios pactados entre las partes.

Añade que la propia Administración reconoce que la entidad actora cuenta con empleados y con medios materiales para el desarrollo de su actividades y admite como gastos fiscalmente deducibles los salarios de los empleados, costes de seguridad social, amortización del inmueble afecto a la actividad, suministros, materiales de oficina, etc.

Continúa afirmando que la entidad actora se constituyó el 22 de enero de 2001 y está dada de alta en el epígrafe 9654 del IAE, empresas de espectáculos, habiendo contratado a D. Jacobo como Director-Gerente con competencia en dirección administrativa, comercial y laboral; formación de equipos humanos y técnicos; planificación y desarrollo de inversiones necesarias; prestación de sus servicios profesionales cuando los contratos suscritos por la empresa así lo requieran. Además, la sociedad cuenta con un local en propiedad destinado a la gestión de su actividad y tiene contratadas a cuatro personas, un auxiliar administrativo y tres asesores artísticos, quienes prestan sus servicios de forma continuada y a jornada completa (40 horas semanales). Y por ello, estima que la Inspección incurre en contradicción al admitir como gastos deducibles los sueldos y costes sociales de dichos trabajadores y, por otro lado, decir que la sociedad no tiene medios personales necesarios para desarrollar su actividad.

Destaca que la sociedad tiene como finalidad la obtención de recursos o negocios en el mundo del espectáculo de forma continua y permanente, distinta de la mera prestación concreta de unos servicios personales artísticos, asumiendo riesgos y responsabilidades, pues previamente a la firma de los contratos realiza la elaboración de proyectos y formatos televisivos para su oferta a las distintas cadenas, elabora guiones y adapta textos artísticos, crea ideas y productos para la consecución de programas y eventos, realiza labores de captación de clientes, relaciones públicas y representación artística. Estas funciones son realizadas por el personal contratado y generan un valor añadido a la sociedad, distinto de la mera interpretación artística ejecutada personalmente por el Sr. Jacobo, lo que se observa en los contratos suscritos por la actora con la productora Globo Media, y sin esos medios personales y materiales la sociedad no podría prestar los servicios que factura, por lo que se cumplen todos los requisitos exigidos para aplicar el régimen regulado en la citada Ley 46/2002.

Invoca la parte actora, de forma subsidiaria, la falta de motivación de la valoración llevada a cabo por la Inspección por haber utilizado un método inadecuado al no ser comparable el servicio que la sociedad recurrente presta a un tercero (Globo Media S.A.) con el servicio que el Sr. Jacobo presta a la propia recurrente, pues ambos no son en absoluto coincidentes teniendo en cuenta que la entidad actora es una empresa de espectáculos con una organización y estructura contrastadas, mientras que el Sr. Jacobo, en su condición de Director-Gerente, tiene otras competencias y funciones, antes reseñadas. Señala también que todos los riesgos y obligaciones derivados de los compromisos asumidos recaen en la sociedad, no asumiendo ningún riesgo el Sr. Jacobo. La sociedad se obliga a responder de la titularidad de los derechos de explotación sobre las interpretaciones contratadas y asume todas las cargas pecuniarias que puedan derivarse a favor de terceros, sin que asuma ninguna responsabilidad en este sentido el socio trabajador. Por otra parte, estima que son dos mercados distintos el de las empresas de espectáculos y el de los servicios del director-gerente de una empresa, que están dirigidos a diferentes clientes y tienen distintos intereses. Por último, aduce que la Inspección no justifica la razón por la que aplica ese método de valoración y no otro, no motivando tampoco las correcciones realizadas, lo que supone una actuación discrecional que crea indefensión al administrado.

Finalmente, en la demanda se argumenta que la liquidación impugnada calcula los intereses de demora a favor del contribuyente tomando como base el importe de la cuota a ingresar que figura en las declaraciones de ambos periodos del Impuesto sobre Sociedades (29.720.75 euros en 2005 y 49.454.09 euros en 2006), sin tener en cuenta el importe de la cuota líquida que habría resultado a devolver y que ahora se reconoce (104.838.23 euros en 2005 y 132.861.79 euros en 2006), por lo que los intereses de demora deben ascender a 52.410.28 euros, en lugar de los 16.762.87 euros que figuran en dicha liquidación.

CUARTO.- El Abogado del Estado se opone a las reseñadas pretensiones argumentando, en resumen, que la sociedad fue creada, participada y controlada por el Sr. Jacobo, sin que dicha sociedad aporte valor añadido a la actividad que desarrolla su socio. La actividad podría realizarse directamente por el Sr. Jacobo sin necesidad de interponer una sociedad, mientras que los servicios prestados por la sociedad no podrían llevarse a cabo sin dicha persona, que es la razón de ser de la contratación de la sociedad con terceros.

Agrega que los medios materiales y personales de los que la sociedad alega disponer, además de escasos giran absolutamente en torno a la prestación básica que desarrolla el Sr. Jacobo, siendo evidente que no permitirían a la sociedad poder prestar los servicios que constituyen su objeto social con independencia de la persona física vinculada a la misma.

Señala seguidamente que la Administración tramitó el procedimiento para determinar el valor de los trabajos realizados por el Sr. Jacobo a la sociedad aplicando el art. 16.3.a) del Real Decreto Legislativo 4/2004, concluyendo que el método más adecuado era el del precio de mercado del servicio, fijando el valor de mercado deduciendo de los ingresos percibidos por la sociedad de los clientes relacionados con la actividad del Sr. Jacobo, los gastos de la sociedad que estaban vinculados con esos ingresos, lo que dio lugar a un incremento de la base imponible del IRPF del Sr. Jacobo y la correlativa disminución de la base de la sociedad en el Impuesto sobre Sociedades, pues es claro que la creación de una sociedad que no añade valor alguno a los servicios de carácter personalísimo que presta su socio, tiene como objetivo fiscal que el socio persona física reduzca los tipos de gravamen del IRPF y que la sociedad deduzca gastos no relacionados con la actividad.

En cuanto a los intereses de demora, afirma que el cálculo que contiene la liquidación es correcto al no estar en presencia de una solicitud de rectificación de una autoliquidación solicitando la devolución ni ante una autoliquidación de la que resulten cantidades a devolver, sino que tanto el ingreso de las cuotas del impuesto, que deviene indebido a raíz de la regularización, como la devolución resultan de un procedimiento inspector de comprobación.

QUINTO.- Delimitado en los términos expuestos el ámbito del recurso, la primera cuestión debatida se centra en determinar si cabe aplicar al presente caso las normas de valoración de las operaciones vinculadas.

El art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, regula la valoración de las operaciones vinculadas, estableciendo:

"1. La Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

La deuda tributaria resultante de la valoración administrativa se imputará, a todos los efectos, incluido el cálculo de los intereses de demora y el cómputo del plazo de prescripción, al período impositivo en el que se realizaron las operaciones con personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado.

Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado.

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una sociedad y sus socios.

b) Una sociedad y sus consejeros o administradores.

(...)

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación deberá ser igual o superior al cinco por ciento o al 1 por ciento si se trata de valores cotizados en un mercado secundario organizado.

(...)

3. Para la determinación del valor normal de mercado la Administración tributaria aplicará los siguientes métodos:

a) Precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación.

(...)."

No se discute la vinculación que existe entre la entidad actora y D. Jacobo, administrador único y titular del 99,93% del capital de la sociedad en los ejercicios comprobados. Y tampoco se discuten las operaciones realizadas entre ambos, que consisten en los trabajos realizados por el Sr. Jacobo para la entidad Asuntos y Cuestiones Varias S.L.

El debate se centra en determinar si esos servicios son los mismos que la aludida sociedad facturó en esos ejercicios a sus clientes, ya que la Inspección considera que se trata de actividades personalísimas del socio a las que no añade valor alguno la sociedad actora, mientras que ésta sostiene que cuenta con medios materiales y personales necesarios para la prestación de esos servicios y que incrementan el valor del trabajo personal del socio, aludiendo en concreto al servicio prestado por la entidad actora a la sociedad Globo Media S.A., a cuyo efecto aporta como anexo VII de la demanda dos contratos suscritos con esta sociedad el 31 de marzo de 2006 y el 20 de agosto de 2006, ambos con idéntica denominación, "contrato de prestación de servicios y cesión de derechos".

Así las cosas, ante todo hay que destacar que esos dos contratos se refieren al ejercicio 2006, sin que la demanda contenga alegación alguna en relación con las operaciones vinculadas realizadas en el ejercicio 2005, periodo al que también se refiere la liquidación impugnada.

En este sentido, nada se dice en la demanda en relación con el contrato que suscribió la entidad actora con la sociedad Creativos Promotores S.A. el 24 de noviembre de 2004, mediante el cual esta sociedad contrató "los servicios de ASUNTOS Y CUESTIONES VARIAS S.L. en la persona de D. Jacobo (EL GRAN WYOMING) para la realización de cincuenta microespacios de un minuto de duración y formar parte de la presentación del evento que realizaría UNIÓN FENOSA en el mes de noviembre de 2005...", microespacios realizados para su emisión en varias cadenas de radio a nivel nacional o local. Y en virtud de ese contrato la entidad actora percibió en el año 2005 la cantidad de 180.303,63 euros, IVA no incluido.

De los términos del aludido contrato se infiere que tenía por objeto una actuación personalísima del Sr. Jacobo en los citados microespacios, debiendo ser dicha persona física la que necesariamente prestase tal servicio y sin que la sociedad actora añadiese ningún valor a la actividad de aquel ni contribuyese a su realización con elementos personales y/o materiales.

Dicho esto, el análisis de la cuestión planteada en la demanda debe hacerse a la luz de las cláusulas de los contratos acompañados a dicho escrito. En el primero de los contratos a los que alude la parte actora, de fecha 31 de marzo de 2006, se expone que la sociedad Globo Media S.A. se dedica al estudio y producción de obras audiovisuales y lleva a cabo la producción del programa de televisión titulado "El Intermedio". Además, se expresa que la entidad Asuntos y Cuestiones Varias S.L. propuso a Globo Media la participación como presentador de ese programa a D. Jacobo, conocido en el mundo artístico como "El Gran Wyoming". En la estipulación primera se señala que el objeto del contrato consiste en la regulación de la prestación de servicios de la entidad Asuntos y Cuestiones Varias S.L. asesorando a Globo Media en los aspectos artísticos relacionados con el Sr. Jacobo, así como los servicios de éste como presentador para

la grabación de once capítulos del aludido programa de televisión, siendo también objeto del contrato su colaboración con el making-of, en su caso, para el que Globo Media contará con la colaboración del Sr. Jacobo, que se prestará a ser entrevistado en relación con su participación en el programa en función de su disponibilidad. Y también es objeto del contrato la cesión de cuantos derechos de Propiedad Intelectual se deriven de las actuaciones e interpretaciones del Sr. Jacobo en dicho programa. En la estipulación tercera se fija una remuneración de 18.000€ euros por cada capítulo del programa, para el que la entidad demandante "prestará efectivamente sus servicios, mediante la intervención y actuación" del Sr. Jacobo.

El contrato de fecha 20 de agosto de 2006 está redactado en similares términos y se refiere al programa concurso producido por Globo Media titulado "Planeta Finito", para cuya presentación la entidad actora también propuso a D. Jacobo, siendo el objeto del contrato la regulación de la prestación de servicios de la entidad Asuntos y Cuestiones Varias S.L. asesorando a Globo Media en los aspectos artísticos relacionados con el Sr. Jacobo, así como los servicios de éste como guía- presentador en la grabación del programa nº 12 en San Francisco, siendo también objeto del contrato su colaboración con el making-of, en su caso, para el que Globo Media contará con la colaboración del Sr. Jacobo, que se prestará a ser entrevistado en relación con su participación en el programa. Y también es objeto del contrato la cesión de cuantos derechos de Propiedad Intelectual se deriven de las actuaciones e interpretaciones del Sr. Jacobo en dicho programa. En la estipulación cuarta se fija una remuneración de 18.000€ euros por el programa, para el que la entidad demandante "prestará efectivamente sus servicios, mediante la intervención y actuación" del Sr. Jacobo.

El contenido básico de los mencionados contratos pone de manifiesto que su auténtico objeto es la contratación de D. Jacobo como presentador o guía-presentador de dos programas de televisión producidos por la sociedad Globo Media, materializándose los servicios prestados por la actora en "la intervención y actuación" del Sr. Jacobo, que son las únicas actividades que se remuneran a aquélla, la cual no se obliga en concreto a realizar ninguna otra actividad, pues aunque en el expositivo de ambos contratos se expresa que es intención de Globo Media contar con la colaboración de la entidad actora "para que le preste apoyo y asesoramiento en la grabación" de los programas, lo cierto es que en las estipulaciones contractuales no se determina el contenido ni el alcance de ese "apoyo y asesoramiento" ni se designan las personas encargadas de esos supuestos servicios, especificándose en ambos contratos -como ya se ha dicho- que la prestación de servicios de la actora consiste en "la intervención y actuación" del Sr. Jacobo (estipulaciones tercera y cuarta de los respectivos contratos).

Así pues, el objeto de los citados contratos son las actuaciones de carácter personalísimo del Sr. Jacobo como presentador de programas de televisión, teniendo que ser dicha persona física la que necesariamente prestase tales servicios, sin que la sociedad añadiese ningún valor a la actividad de aquel ni contribuyese a su realización con elementos personales y/o materiales, pues el interesado no ha aportado prueba alguna que demuestre que las personas que tenía contratadas realizasen trabajo alguno en relación con las actuaciones que aquí nos ocupan, que eran llevadas a cabo de forma personal por el Sr. Jacobo para la sociedad que contrató con la entidad actora.

No afecta a la anterior conclusión el hecho de que la entidad recurrente asumiese en los aludidos contratos determinadas obligaciones y garantías, que en todo caso derivan de la actuación personal del Sr. Jacobo y de la cesión de los derechos de propiedad intelectual sobre sus interpretaciones artísticas.

El hecho de que la entidad actora tenga cuatro trabajadores y algunos medios materiales no significa que contribuyesen al desarrollo del trabajo del Sr. Jacobo en los repetidos programas de televisión. Una persona física puede crear una sociedad con un objeto concreto, lo que no implica que esa persona física no pueda llevar a cabo trabajos o actividades al margen de dicha sociedad. Así, si para desarrollar esas actividades requiere la intervención de los medios de la sociedad, el ingreso obtenido corresponde a la sociedad, pero si ésta no interviene por tratarse de actuaciones personalísimas del socio, el rendimiento final tiene que imputarse a la persona física.

En este caso, el objeto de la sociedad actora es diverso y está dada de alta en el epígrafe del IAE correspondiente a empresas de espectáculos, pero en los contratos examinados la entidad recurrente no interviene como productora ni como guionista de los programas televisivos ni consta que aportara a los mismos ningún elemento material o personal aparte de la intervención de su socio como presentador. Por otra parte, el hecho de que la Inspección admita la deducción de gastos de personal no contradice la tesis que se acaba de exponer, pues ello no implica que los trabajadores colaborasen en los programas aquí controvertidos ni que en éstos se utilizasen medios materiales de la sociedad recurrente.

En consecuencia, no resulta aplicable al caso el precepto de la Ley 46/2002 invocado en la demanda, ya que para ello se requiere que los medios personales y materiales de la sociedad se utilicen en el desarrollo de las operaciones que dan lugar a la regularización tributaria, pues en otro caso lo procedente es valorar el negocio realizado como operación vinculada.

Así, para valorar la operación vinculada realizada entre la entidad actora y su socio es correcto partir de la valoración acordada entre dicha sociedad y los terceros con los que contrató, pues ambas operaciones se refieren a los mismos servicios prestados por la persona física socio de la sociedad, siendo indiscutible que lo que vale el trabajo personal del Sr. Jacobo es el valor del servicio que la sociedad demandante factura a sus clientes, si bien para determinar el valor real de mercado hay que deducir de los ingresos el importe de los gastos en que incurrió la sociedad para su obtención.

Y aunque la actora alega en la demanda que la Inspección ha realizado un análisis de comparabilidad inadecuado, lo cierto es que el acuerdo que aprobó la liquidación ha cumplido los preceptos de aplicación al caso, pues no hay duda alguna de que los contratos suscritos entre la recurrente y sus clientes se pactaron entre partes independientes y en condiciones de libre competencia, así como que los servicios contratados se prestaron exclusivamente por el socio Sr. Jacobo, de manera que existe un precio real de mercado de los servicios controvertidos, a los efectos del art. 16.3.a) del Real Decreto Legislativo 4/2004.

Las operaciones realizadas entre el socio y la sociedad tampoco pueden encontrar amparo en el ejercicio de la "economía de opción", pues como afirma la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha 12 de julio de 2012 (recurso de casación núm. 2038/2009), que a su vez cita la sentencia de 27 de enero de 2010 (recurso de casación núm. 5670/2004):

«Como se ha encargado de señalar este Tribunal "la llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto, en el que, resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas".

En esta línea, el Tribunal Constitucional, STC 46/2000, rechaza las que califica de "economías de opción indeseadas", considerando como tales "la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras", y que tienen como límite "el efectivo cumplimiento del deber de contribuir que impone el artículo 31.1 de la Constitución" y de una más plena realización de la justicia tributaria (pues "lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar" como se dijo en la Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre). En consecuencia, "si bien el respeto al expresado principio plasmado en el art. 31.1 CE no exige que el legislador deba tomar en consideración cada una de las posibles conductas que los de su autonomía patrimonial" (en sentido similar, STC 214/1994, de 14 de julio), no es menos cierto que del mismo puede deducirse que la Ley debe necesariamente arbitrar los medios oportunos o las técnicas adecuadas que permitan reflejar la totalidad de los rendimientos obtenidos por cada sujeto pasivo en la base imponible del ejercicio» (FD Tercero).

La Sentencia de 29 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 7552/2005), proscribió esta posibilidad en determinados supuestos:

«La admisibilidad de la "economía de opción" o "estrategia de minoración de coste fiscal" puede ser admitida, en cuanto no afecta ni al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria. En este sentido, aparece fundada en el principio de autonomía de la voluntad, en la libertad de contratación establecida en el artículo 1255 del Código Civil y produce un ahorro fiscal que no es contrario al ordenamiento jurídico. Ahora bien, aunque la precisión conceptual de la "economía de opción" no es fácil y tampoco son nítidos sus límites, ha de entenderse que, en cualquier caso, no incluye las actuaciones que incidan en cualquier tipo de negocio jurídico anómalo, fraude de Ley, abuso de derecho, ni, en general, aquellos criterios que comporten una exención de la norma al amparo de una interpretación errónea o improcedente, por extensiva, para incluir supuestos no contemplados por la Ley -o, en este caso, el Convenio Internacional- al ser contrarias a su finalidad. En este sentido, la "economía de opción" que comporta una discrepancia interpretativa no alcanza a comprender el intento de una minoración de la base o de la deuda tributaria mediante actos o negocios que, individualmente o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal. Previsión hoy explícita en el artículo 15 de la actual Ley General Tributaria en lo que denomina "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", y que, aunque la vigencia de la norma sea posterior a los actos administrativos que se revisan, viene a confirmar una conclusión a la que se debía llegar mediante una interpretación teleológica de las normas tributarias entonces vigentes, conforme al artículo 23.1 LGT/1963, eliminando la ventaja fiscal que se trata de obtener como único y exclusivo objetivo de las operaciones realizadas.

Este es también el criterio que refleja la doctrina del TJCE (Cfr. STJCE de 21 de febrero de 2006, Halifax, Ar. C 255/02 y University of Huddersfield, Ar. C 223/03) que aprecia abuso de derecho cuando se aprecien cumulativamente dos requisitos:

- a) que la ventaja fiscal que se pretende sea contraria al objetivo y finalidad de las normas aplicables;
- b) que del conjunto de elementos objetivos concurrentes resulte que la finalidad esencial de las operaciones por las que se reclama una exención o minoración de la carga tributaria consista precisamente en obtener tal ventaja fiscal.

Dicho en otros términos, la doctrina del abuso del derecho se inscribe en el ámbito de la correcta exégesis de las normas que han de aplicarse al supuesto concreto, teniendo en cuenta el criterio de la interpretación teleológica debe prevalecer frente a la interpretación estrictamente literal. El uso legítimo de la economía de opción tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. Cuando el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu no puede invocarse el principio de seguridad jurídica, pues es lógico pensar que el legislador es contrario a admitir el fraude a los intereses recaudatorios.»

En definitiva, no puede ampararse en el derecho de "economía de opción" la utilización de una sociedad con la finalidad de reducir la carga fiscal del socio persona física, eludiendo los tipos impositivos progresivos y más elevados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas frente a los del Impuesto sobre Sociedades.

Es elocuente la diferencia existente entre los rendimientos obtenidos por la entidad Asuntos y Cuestiones Varias S.L. de sus clientes como consecuencia de los servicios prestados por el Sr. Jacobo y las cantidades que dicha sociedad abonó al socio por esos mismos servicios, diferencias que se han especificado en el segundo fundamento jurídico y que no quedan justificadas en modo alguno con la intervención de la citada sociedad, cuya actividad, como antes se ha indicado, no añadió valor a lo realizado por el socio persona física.

Y es evidente que el precio convenido entre el Sr. Jacobo y su sociedad determinó una tributación menor, pues al ser inferior al valor normal de mercado la retribución satisfecha por la sociedad a su socio, éste ha tributado menos por el IRPF, lo que no queda compensado con la tributación de la entidad actora por el Impuesto sobre Sociedades.

SEXTO.- Con respecto a los gastos deducibles, esta Sección ha declarado de manera reiterada que recae sobre el contribuyente la carga de probar el carácter deducible de los gastos declarados, tesis que confirma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de 21 de junio de 2007 al proclamar: "... con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (actualart. 105.1 de la Ley de 2003) cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales,...., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la entidad que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales".

Así pues, para poder deducir un gasto no basta la expedición de factura y la contabilización del gasto, sino que es preciso que el contribuyente demuestre la correlación entre el gasto y los ingresos, es decir, la vinculación del gasto con el desarrollo de la actividad que genera el rendimiento sujeto al impuesto. En este sentido, en la demanda se denuncia que la Inspección no motiva las correcciones realizadas para determinar el valor de mercado, pero olvida que en el acuerdo que aprobó la liquidación se expresa con toda claridad que ese valor se ha obtenido reduciendo los ingresos obtenidos por la sociedad de los clientes relacionados con la actividad personal del Sr. Jacobo en la cuantía de los gastos en que incurrió la entidad actora que eran necesarios para la prestación de esos servicios, siendo especificados los gastos admitidos en las páginas 14, 15 y 16 de dicho acuerdo, detallándose además en la página 21 del mismo acuerdo los gastos no admitidos y los motivos del rechazo, que son los siguientes: 2.004.899 euros y 2.108.110 euros por gastos de viajes de carácter particular y 4.038.677 euros por amortización de inmovilizado material no afecto a la actividad (ejercicio 2005), así como 186.000 euros y 151.444 euros por estancias particulares y 4.206.112 euros por amortización de inmovilizado material no afecto a la actividad (ejercicio 2006).

Los conceptos excluidos se corresponden con gastos desconectados de la actividad económica de la sociedad, sin que la parte actora, sobre la que recae la carga de la prueba, haya justificado la vinculación necesaria para admitir el carácter deducible de los indicados gastos.

SÉPTIMO.- Por último, la parte demandante cuestiona el cálculo de los intereses de demora a favor del contribuyente, alegando que en la liquidación se toma como base el importe de la cuota a ingresar que figura en las declaraciones de ambos periodos del Impuesto sobre Sociedades (29.720.775 euros en 2005 y 49.454.099 euros en 2006), sin tener en cuenta el importe de la cuota líquida que habría resultado a devolver y que ahora ha sido reconocida (104.838.223 euros en 2005 y 132.861.779 euros en 2006), por lo que solicita el abono de intereses sobre estas dos últimas cantidades desde los años 2006 y 2007, respectivamente, hasta el día 21 de febrero de 2011.

La liquidación recurrida determinó el importe de los intereses de demora aplicando el art. 32.2 de la Ley General Tributaria, referido a la devolución de ingresos indebidos, que dispone:

"2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del periodo a que se refiere el párrafo anterior."

Por su parte, el art. 191.4.a) del Real Decreto 1065/2007, precepto relativo a la liquidación de los intereses de demora en el ámbito del procedimiento de inspección, dispone lo siguiente:

"4. Cuando la liquidación resultante del procedimiento inspector sea una cantidad a devolver, la liquidación de intereses de demora deberá efectuarse de la siguiente forma:

a) Cuando se trate de una devolución de ingresos indebidos, se liquidarán a favor del obligado tributario intereses de demora en los términos del artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

Así, la Inspección ha aplicado correctamente los preceptos que regulan el abono del interés de demora, que se devenga sobre los importes ingresados de forma indebida por el obligado tributario en virtud de sus autoliquidaciones (29.720.775 euros en el ejercicio 2005 y 49.454.099 euros en el ejercicio 2006), toda vez que el resto de la cuota a devolver deriva directamente de la liquidación practicada el 21 de febrero de 2011 como consecuencia de la regularización tributaria llevada a cabo, de manera que respecto de la cuantía que excede de aquellos dos ingresos no concurren los requisitos exigidos en los preceptos antes transcritos para el devengo de intereses de demora en los periodos reclamados en la demanda, siendo procedente por ello el rechazo de la pretensión examinada.

Por tales razones la Sala considera que este es el criterio correcto para resolver la cuestión aquí debatida, corrigiendo en este concreto particular la tesis que mantuvo en la sentencia de fecha 1 de diciembre de 2015, dictada en el recurso nº 901/2013.

OCTAVO.- En atención a todo lo expuesto procede desestimar el presente recurso, con imposición de costas a la parte actora por haber sido rechazadas todas sus pretensiones, conforme a lo dispuesto en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción, precepto redactado por la Ley 37/2011.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

**FALLO**

Desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad ASUNTOS Y CUESTIONES VARIAS, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 25 de junio de 2013, que desestimó la reclamación deducida contra liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte actora.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe recurso de casación para la unificación de doctrina.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, de lo que como Secretario certifico.

**Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079330052016100042**